

Sprawa C-344/22

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

27 maja 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

15 grudnia 2021 r.

Strona skarżąca i wnosząca rewizję:

Gemeinde A

Druga strona postępowania w pierwszej instancji i rewizyjnego:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF

POSTANOWIENIE

W postępowaniu spornym

Gemeinde A

strona skarżąca i wnosząca rewizję

reprezentowana przez:

[...]

przeciwko

Finanzamt

druga strona postępowania w pierwszej instancji i postępowania rewizyjnego
w sprawie podatku obrotowego za lata 2009–2012

XI izba orzekająca

Postanowiła po przeprowadzeniu rozprawy na posiedzeniu w dniu 15 grudnia 2021 r.:

Sentencja

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedstawione następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym gmina, która na podstawie statutu gminy pobiera od przebywających na jej terenie gości (kuracjuszy) „opłatę klimatyczną” (w określonej wysokości za każdy dzień pobytu) za udostępnianie obiektów uzdrowiskowych (na przykład parku zdrojowego, domu zdrojowego, ścieżek), prowadzi poprzez to udostępnianie obiektów uzdrowiskowych kuracjom w zamian za opłatę klimatyczną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej również w takim wypadku, gdy obiekty uzdrowiskowe są tak czy inaczej ogólnodostępne dla każdego (a więc na przykład także dla mieszkańców, którzy nie są zobowiązani do uiszczania opłaty klimatycznej lub dla innych osób, które nie podlegają tej opłacie)?

2. Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca: Czy w powyższych okolicznościach postępowania głównego dla celów badania, czy uznanie gminy za podmiot niebędący podatnikiem prowadziłoby do „znaczących zakłóceń konkurencji” w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, właściwym rynkiem geograficznym jest wyłącznie terytorium gminy?

II. [...]

Uzasadnienie

I.

- 1 Kwestią sporną jest, czy skarżąca i wnosząca rewizję (skarżąca), osoba prawna prawa publicznego, prowadziła w latach 2009–2012 (lata będące przedmiotem sporu) działalność gospodarczą jako przedsiębiorca i czy w związku z tym przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego.

- 2 Skarżąca, gmina, jest uznanym przez państwo uzdrowiskiem o walorach klimatycznych i leczniczych. Uzdrowisko skarżącej jest od 1 stycznia 1997 r. (ostatnio pod nazwą „B”) administrowany zgodnie z prawem gminnym jako tzw. samorządowy zakład budżetowy i stanowi zgodnie z prawem o podatku dochodowym od osób prawnych zakład o charakterze przemysłowym lub handlowym (zwany dalej „zakładem uzdrowiskowym”).
- 3 Zgodnie z § 4 Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (ustawy o samorządzie lokalnym Badenii-Wirtembergii, zwanej dalej „GemO”) [...] w związku ze statutem skarżącej [...] (prawo miejscowe gminy A [...]), skarżąca pobiera opłatę klimatyczną:

„§... Pobieranie opłaty klimatycznej

Gmina pobiera opłatę klimatyczną na pokrycie wydatków związanych z budową i utrzymaniem obiektów przeznaczonych na cele uzdrowiskowe i rekreacyjne oraz na organizowane w tym celu imprezy.

§... Osoby zobowiązane do uiszczenia opłaty klimatycznej

- (1) Osobami zobowiązanymi do uiszczenia opłaty klimatycznej są wszystkie osoby, które przebywają na terenie gminy, ale nie są jej mieszkańcami (osoby przyjezdne) i którym oferuje się możliwość korzystania z obiektów i uczestniczenia w imprezach w rozumieniu § ...
- (2) Ponadto zobowiązanymi do uiszczenia opłaty klimatycznej są mieszkańcy gminy, których główny ośrodek interesów życiowych znajduje się w innej gminie (ryczałtowa roczna opłata klimatyczna), jak również osoby przyjezdne, które przebywają w gminie uzdrowiskowej z powodów zawodowych, aby uczestniczyć w konferencjach lub innych imprezach.
- (3) Opłata klimatyczna nie jest pobierana od osób przyjezdnych oraz od mieszkańców, którzy pracują lub uczą się w gminie. ...

§... Wymiar i stawka opłaty klimatycznej

- (1) Opłata klimatyczna za osobę i dzień pobytu wynosi ...
- (3) Dzień przyjazdu i dzień wyjazdu liczone są łącznie jako jeden dzień pobytu.
- (4) Mieszkańcy gminy, którzy są zobowiązani do uiszczenia opłaty klimatycznej, płacą ryczałtowaną roczną opłatę klimatyczną niezależnie od długości i częstotliwości oraz pory roku ich pobytu. Wynosi ona na osobę ...

§... Obowiązek meldunkowy

- (1) Każdy, kto odpłatnie udziela noclegów, prowadzi kemping lub odpłatnie udostępnia swoje mieszkanie osobom przyjezdnym jako domek letniskowy,

jest zobowiązany do zameldowania lub wymeldowania osób przebywających u niego w ciągu 3 dni po przyjeździe lub [odpowiednio] wyjeździe. ...

(2) Ponadto organizatorów wycieczek obciąża obowiązek meldunkowy, jeżeli wynagrodzenie, które podróżny ma zapłacić organizatorowi, zawiera również opłatę klimatyczną. ...

§... Pobór i odprowadzanie opłaty klimatycznej

(1) Osoby, które zgodnie z § ... ust. ... i ... obciąża obowiązek meldunkowy, w zakresie, w jakim nie wydano decyzji o opłacie klimatycznej na podstawie §... ust. ..., pobierają opłatę klimatyczną od osób zobowiązanych do jej uiszczenia i odprowadzają ją do gminy. Odpowiadają one wobec gminy za całkowite i prawidłowe pobranie opłaty klimatycznej. ...”.

- 4 Z dochodów tych skarżąca finansowała w latach będących przedmiotem sporu budowę, utrzymanie i remonty obiektów uzdrowiskowych (np. parku zdrojowego, domu zdrojowego, ścieżek). Obiekty te są ogólnodostępne dla każdego, do wstępu nie jest wymagana karta uzdrowiskowa.
- 5 W deklaracjach VAT za lata będące przedmiotem sporu skarżąca uznała opłatę klimatyczną za wynagrodzenie z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu VAT (prowadzenia zakładu uzdrowiskowego) i wnioskuje o odliczenie podatku naliczonego od wszystkich nabytych usług związanych z ruchem turystycznym.
- 6 Druga strona postępowania w pierwszej instancji i rewizyjnego (Finanzamt – urząd skarbowy, zwany dalej „FA”) przeprowadził kontrolę zewnętrzną. Kontroler [...] dokonał [...] znacznego obniżenia zadeklarowanego podatku naliczonego. Kwoty podatku naliczonego, które nie były związane z prowadzeniem zakładu uzdrowiskowego, nie zostały uznane. Ponadto kwoty podatku naliczonego, które dotyczyły domu zdrojowego, zostały uwzględnione tylko w takim zakresie, w jakim dom ten był odpłatnie dzierżawiony. Kwoty podatku naliczonego z tytułu nabytych usług związanych ze ścieżkami, szlakami i innymi obiektami poza parkiem zdrojowym nie zostały przez kontrolera zatwierdzone jako podlegające odliczeniu.
- 7 Zgodnie z tymi ustaleniami FA wydał w dniu 20 marca 2015 r. odpowiednie decyzje o zmianie decyzji dotyczącej podatku obrotowego. Po bezskutecznym postępowaniu wszczętym na skutek sprzeciwu [...] Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych Badenii-Wirtembergii, zwany dalej „FG”) oddalił skargę wyrokiem z dnia 18 października 2018 r. – 1 K 1458/ 18 opublikowanym w Zeitschrift für Kommunal финанzen (Gazecie o Finansach Komunalnych) 2019, 36. Sąd ten uznał, że skarżąca – poza (częściowym) prywatnoprawnym, odpłatnym przekazaniem domu zdrojowego na cele organizacji imprez i prowadzenia restauracji – nie działała jako przedsiębiorca

poprzez swoje czynności w zakresie pobierania opłaty klimatycznej. Zdaniem sądu skarżąca nie świadczyła ona żadnych usług na rzecz kuracjuszy jako przedsiębiorca, a uznanie jej za podmiot niebędący podatnikiem nie prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji. Usługi jako całość nie mogły być świadczone przez prywatnych usługodawców, ponieważ nie byli oni w stanie zaspokoić takich samych potrzeb kuracjuszy. Ze względu na to, że „eksploatacja obiektów uzdrowiskowych” w zamian za opłatę klimatyczną nie stanowiła działalności przedsiębiorcy, zadeklarowany obrót z tytułu pobrania opłaty klimatycznej nie podlegał ponadto opodatkowaniu podatkiem obrotowym, a w konsekwencji kwoty podatku naliczonego przyznane już przez FA nie mogły zostać uznane. FG przypominał jednak o zakazie zmiany wymiaru podatku na niekorzyść skarżącej.

- 8 Posiłkowo FG stwierdził, że nawet gdyby uznać, iż skarżąca prowadziła działalność gospodarczą poprzez „eksploatację obiektów uzdrowiskowych” w zamian za opłatę klimatyczną, wnioskowane (dalsze) odliczenie podatku naliczonego i tak nie byłoby możliwe z powodu braku związku pomiędzy kosztami budowy, utrzymania i eksploatacji urządzeń a prowadzoną przez skarżącą (w założeniu) działalnością gospodarczą („prowadzeniem zakładu uzdrowiskowego”).
- 9 W swojej rewizji skarżąca zarzuca naruszenie prawa materialnego i przepisów dotyczących postępowania. Oprócz pierwotnego żądania skargi, wnosi o uwzględnienie dalszych kwot podatku naliczonego.
- 10 [...].

II.

- 11 Izba orzekająca zawiesza postępowanie i zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) ze wskazanymi w sentencji pytaniami prejudycjalnymi na podstawie art. 267 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).
- 12 **1. Mające zastosowanie przepisy i postanowienia**
- 13 **a) Prawo krajowe**
- 14 **Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „UStG”)**

(1) Podatkowi obrotowemu podlegają następujące czynności:

1. Dostawy i inne świadczenia, które przedsiębiorca wykonuje w ramach swojego przedsiębiorstwa odpłatnie na terytorium kraju. Nie wyłącza opodatkowania okoliczność, że czynność jest dokonywana na podstawie aktu prawnego bądź administracyjnego lub jest uważana za dokonaną na podstawie przepisu prawa;

15 Paragraf 2 ust. 1 i 3 UStG w wersji obowiązującej w latach będących przedmiotem sporu

(1) Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności przemysłowej, handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za działalność przemysłową, handlową lub zawodową uważa się każdą stałą działalność prowadzoną dla uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy grupa osób wykonuje działalność tylko na rzecz jej członków.

(...)

(3) Osoby prawne prawa publicznego wykonują działalność przemysłową, handlową lub zawodową wyłącznie w ramach należących do nich zakładów o charakterze przemysłowym lub handlowym (§ 1 ust. 1 pkt 6, § 4 Körperschaftsteuergesetz) oraz należących do nich gospodarstw rolnych bądź leśnych. (...)

16 Paragraf 12 ust. 2 pkt 9 UStG

(2) Stawkę podatku obniża się do 7% w przypadku następujących transakcji:

(...)

9. transakcji bezpośrednio związanych z funkcjonowaniem basenów oraz podawaniem kąpieli leczniczych. To samo dotyczy udostępniania obiektów uzdrowiskowych, o ile opłata klimatyczna jest należna jako wynagrodzenie; ...

17 Paragraf § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 zdanie pierwsze UStG

(1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. (...)

18 Paragraf 13 ust. 1 zdanie pierwsze Straßengesetzes für Baden-Württemberg (ustawy o drogach Badenii-Wirtembergii, zwanej dalej „StrG”) w wersji z dnia 11 maja 1992 r. (GBl. BW 1992, 329)

(1) Korzystanie z dróg publicznych jest dozwolone każdemu w ramach przeznaczenia tych dróg i przepisów ruchu drogowego w normalnych dla tego ruchu granicach (użytek powszechny).

19 Paragraf 4 ust. 1 GemO

(1) Gminy mogą regulować w statucie sprawy leżące w zakresie ich nieograniczonej kompetencji, o ile ustawy nie stanowią inaczej. [...]

20 Paragraf 10 ust. 2 i 3 GemO

(2) W ramach swoich możliwości gmina zapewnia obiekty użyteczności publicznej niezbędne dla gospodarczego, społecznego i kulturalnego dobrostanu mieszkańców. W ramach obowiązującego prawa wszyscy mieszkańcy mają prawo do korzystania z obiektów użyteczności publicznej gminy na tych samych zasadach. Są oni zobowiązani do ponoszenia ciężarów na rzecz gminy.

(3) Osoby posiadające nieruchomość lub prowadzące działalność gospodarczą w gminie, a nie zamieszkałe w gminie, są w taki sam sposób uprawnione do korzystania z urządzeń użyteczności publicznej przeznaczonych w gminie dla osób posiadających nieruchomości lub prowadzących działalność gospodarczą oraz są zobowiązane do ponoszenia ciężarów na rzecz gminy w związku z posiadaniem przez nie nieruchomości lub prowadzeniem działalności.

21 Paragraf 2 ust. 1 KAG

(1) Podatki gminne są pobierane na podstawie statutu. Statut określa w szczególności grupę podatników, przedmiot, wymiar i stawkę podatku, jak również powstanie i wymagalność zobowiązania podatkowego.

22 b) Prawo Unii**23 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).**

1. „Podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

„Działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. (...)

24 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT

Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika; (...)

25 2. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- a) Izba orzekająca nie uważa za wykluczone, że w sprawie będącej przedmiotem sporu, wbrew zgodnej opinii obydwu uczestników, nie mamy jednak do czynienia z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.
- 26 aa) Prawo do odliczenia podatku naliczonego wymaga, aby sporne nabyte usługi były związane z odpłatnym świadczeniem. Przy wykładni zgodnej z dyrektywą § 15 ust. 1 zdanie pierwsze punkt 1 UStG zakłada, że przedsiębiorca zamierza korzystać z usług dla swojego przedsiębiorstwa (§ 2 ust. 1 UStG, art. 9 dyrektywy VAT), a tym samym dla swojej działalności gospodarczej w celu świadczenia usług za wynagrodzeniem (§ 1 ust. 1 pkt 1 UStG, art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT) (utrwalone orzecznictwo, por. np. wyroki Bundesfinanzhof – BFH (federalnego trybunału finansowego) z dnia 9 lutego 2012 r. – V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, pkt 19 i nast.; z dnia 15 kwietnia 2015 r. – V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, pkt 10; z dnia 21 października 2015 r. – XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, pkt 28; z dnia 2 grudnia 2015 r. – V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, pkt 14; z dnia 18 września 2019 r. – XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, pkt 15).
- 27 bb) Ocena spełnienia przesłanek wymiany usług nie może być przy tym dokonywana na gruncie prawa cywilnego, lecz wyłącznie według norm prawa dotyczącego podatku obrotowego, które są ukształtowane przez prawo Unii (por. wyroki BFH z dnia 17 grudnia 2009 r. – V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, pkt 17; z dnia 16 stycznia 2014 r. – V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, pkt 22; wyrok Bundesgerichtshof (federalnego trybunału finansowego) z dnia 18 maja 2011 r. – VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau (Przegląd Podatku VAT) 2011, 813, pkt 11; w każdym przypadku z dalszymi odesłaniami; wyrok BFH z dnia 22 maja 2019 r. – XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, pkt 18). Kwestią prawa Unii, którą należy rozstrzygnąć niezależnie od oceny dokonywanej na podstawie prawa krajowego, jest to, czy zapłata wynagrodzenia następuje w zamian za świadczenie usług (por. wyrok Trybunału z dnia 22 listopada 2018 r., Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 68; wyroki BFH z dnia 21 grudnia 2016 r. – XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, pkt 29; w każdym przypadku z dalszymi odesłaniami; z dnia 13 lutego 2019 r. – XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, pkt 18; w BFH/NV 2019, 1256, pkt 18).
- 28 cc) Aby usługi były świadczone odpłatnie, musi istnieć pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy (por. np. wyroki Trybunału z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 19; z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop!Brit Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 22; z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 21; z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, pkt 25; z dnia 22 listopada

- 2018 r., Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39; wyroki BFH w BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, pkt 16; w BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, pkt 16; w BFH/NV 2019, 1256, pkt 15). Odbiorca świadczenia musi być możliwy do zidentyfikowania. Musi on uzyskać korzyść, która może zostać spożytkowana w rozumieniu wspólnych przepisów o VAT (por. np. wyroki BFH z dnia 7 lipca 2005 r. – V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, w części II.1., pkt 14, z dalszymi odesłaniami do orzecznictwa Trybunału; w BFH/NV 2014, 736, pkt 20; w BFH/NV 2019, 1256, pkt 16).
- 29 dd) Zgodnie z orzecznictwem BFH czynnikiem decydującym o istnieniu korzyści nadającej się do spożytkowania jest to, że indywidualny odbiorca usługi czerpie z niej konkretną korzyść (por. wyroki BFH z dnia 18 grudnia 2008 r. – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, w części II.3.b, pkt 38; z dnia 28 maja 2013 r. – XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, pkt 49). Jeśli usługa jest finansowana z (obowiązkowych) składek, nie mamy do czynienia z usługą w zamian za wynagrodzenie, gdy korzyści wynikające z usługi są (tylko) pośrednio pochodną korzyści ogólnie przypadających całemu sektorowi gospodarczemu lub działalności podobnej (por. wyrok Trybunału z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120; wyrok BFH z dnia 23 września 2020 r. – XI R 35/18, BFHE 271, 243, pkt 53 i nast. z dalszymi odesłaniami).
- 30 ee) Na tej podstawie można zaprzeczyć występowaniu odpłatnej usługi. Obiekty uzdrowiskowe skarżące są bowiem dostępne dla ogółu społeczeństwa bezpłatnie, a do wstępu nie jest wymagana karta uzdrowiskowa. Z obiektów uzdrowiskowych mogą zatem korzystać bezpłatnie także osoby, które nie są zobowiązane do uiszczenia opłaty klimatycznej (np. mieszkańcy gminy lub turyści jednodniowi nocujący w sąsiednich gminach). W tym ujęciu odbiorca usługi nie jest możliwy do zidentyfikowania, ponieważ, jak wynika z ustaleń faktycznych dokonanych przez FG, osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty klimatycznej nie uzyskała w stosunku do ogółu społeczeństwa żadnej konkretnej, nadającej się do spożytkowania korzyści, która wykraczałaby poza korzyść przysługującą ogółowi społeczeństwa, mogącemu również korzystać z obiektów uzdrowiskowych skarżących. FG nie stwierdził, że zapłata opłaty klimatycznej daje prawo do jakichkolwiek świadczeń, które nie są dostępne dla ogółu społeczeństwa. W tym kontekście BFH orzekł już, że wraz z przeznaczeniem do powszechnego użytku, obiekt uzdrowiskowy (w tym przypadku: ścieżka spacerowa i turystyczna) nie może już należeć do obiektów, za korzystanie z których można pobierać opłaty uzdrowiskowe jako wynagrodzenie za to korzystanie [por. wyrok BFH z dnia 26 kwietnia 1990 r. – V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; tak również FG München (sąd ds. finansowych w Monachium), wyrok z dnia 24 lipca 2013 r. – 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst (Niemieckie Prawo Podatkowe/Wybór Orzeczeń) 2014, 1065, 1067].
- 31 b) Pogląd ten nie jest jednak wolny od wątpliwości na gruncie prawa Unii w rozumieniu art. 267 akapit trzeci TFUE.

- 32 Skarżąca słusznie zauważa, że – rozpatrując stosunek prawny pomiędzy nią a kuracjuszami w oderwaniu od innych stosunków prawnych – kuracjusze płacą na podstawie statutu za udostępnienie obiektów uzdrowiskowych (np. parku zdrojowego, domu zdrojowego, ścieżek) opłatę klimatyczną w wysokości określonej kwoty za dzień pobytu, tak więc – rozpatrując ten stosunek prawny w oderwaniu od innych stosunków prawnych – płatności te stanowią wynagrodzenie za możliwość korzystania z obiektów uzdrowiskowych. Izba orzekająca uważa, że niezależnie od orzecznictwa przytoczonego w punkcie II.2.a, budzi na gruncie prawa Unii wątpliwości to, czy inaczej jest w sytuacji, gdy także mieszkańcy niezobowiązani do uiszczania opłaty klimatycznej lub inne osoby niezobowiązane do jej uiszczania mają swobodny dostęp do obiektów uzdrowiskowych. I tak w sprawie *Gemeente Borsele* (por. wyrok Trybunału z dnia 12 maja 2016 r., *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financien*, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 27) Trybunał badał wymianę świadczeń w zakresie transportu szkolnego, mimo że tylko jedna trzecia rodziców płaciła składkę na pokrycie kosztów transportu. Izba orzekająca ma zatem wątpliwości, czy występująca – przy uwzględnieniu jedynie zapisów statutu w zakresie opłaty klimatycznej – wymiana świadczeń między skarżącą, a danym kuracjuszem powinna być zanegowana po całościowym rozważeniu, ponieważ każdy, tj. również osoby niezobowiązane do uiszczania opłaty klimatycznej, mogą korzystać z obiektów w ten sam sposób bez ograniczeń i bezpłatnie, a kuracjusze nie uzyskują w związku z tym żadnej nadającej się do spożytkowania korzyści – ponad to co przysługuje ogółowi.
- 33 Z powyższego wynika pierwsze pytanie prejudycjalne.
- 34 c) W związku z pytaniem pierwszym izba orzekająca zwraca uwagę, że FG, który zgodnie ze stanowiskiem uczestników potwierdził prowadzenie działalności gospodarczej, ze swojego punktu widzenia konsekwentnie nie ustalił, w jakim procencie pobierana przez skarżącą opłata klimatyczna pokrywa koszty udostępniania obiektów uzdrowiskowych. Nie można wykluczyć, że mamy do czynienia z działalnością stale deficytową, ponieważ opłata klimatyczna nie pokrywa kosztów eksploatacji obiektów uzdrowiskowych (por. w sprawie znaczenia braku pokrycia kosztów działalności jako kryterium braku działalności gospodarczej wyroki Trybunału z dnia 29 października 2009 r., *Komisja/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50; z dnia 12 maja 2016 r., *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financien*, C-520/14 EU:C:2016:334, pkt 33; z dnia 22 lutego 2018 r., *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38; z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 49). Gdyby odpowiedź na pytanie pierwsze, wbrew opinii odsyłającej izby orzekającej, zależała od tego, czy opłata klimatyczna pokrywa koszty działalności, izba orzekająca prosi o odpowiednią wskazówkę w ramach odpowiedzi.

35 3. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, można by uznać, że skarżąca, jako osoba prawa publicznego, nie działała jako przedsiębiorca, udostępniając obiekty uzdrowiskowe, ponieważ uznanie jej za podmiot niebędący podatnikiem nie prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji. Nie jest to jednak również pozbawione wątpliwości na gruncie prawa Unii.

- 36 a) Podstawą prawną jest § 2 ust. 3 UStG w poprzedniej wersji (§ 27 ust. 22 i 22a UStG); w latach będących przedmiotem sporu nie znajduje jeszcze zastosowania (odpowiadający w dużej mierze art. 13 dyrektywy VAT) § 2b ust. 1 UStG (§ 27 ust. 22 zdanie 2 UStG).
- 37 b) Jednak nawet w ramach zgodnej z prawem Unii interpretacji § 2 ust. 3 UStG w poprzedniej wersji – niezależnie od jego brzmienia, które znacznie odbiega od art. 13 dyrektywy VAT – osoba prawa publicznego była przedsiębiorcą tylko wtedy, gdy prowadziła działalność gospodarczą, a więc stałą działalność w zakresie świadczenia odpłatnych usług (działalność gospodarczą). Jeśli działała przy tym na podstawie prawa prywatnego poprzez umowę, nie było konieczne spełnienie jakichkolwiek dodatkowych wymagań. Jeżeli natomiast prowadziła działalność na podstawie prawa publicznego, była przedsiębiorcą tylko wtedy, gdy nieuznanie jej za przedsiębiorcę prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji (por. np. wyroki BFH z dnia 15 kwietnia 2010 r. – V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, pkt 14–48, z dalszymi odesłaniami do orzecznictwa Trybunału; z dnia 3 marca 2011 r. – V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, pkt 21; z dnia 1 grudnia 2011 r. – V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, pkt 15; z dnia 14 marca 2012 r. – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, pkt 28; z dnia 13 lutego 2014 r. – V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, pkt 15; z dnia 3 sierpnia 2017 r. – V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, pkt 23).
- 38 c) W tym kontekście na gruncie prawa Unii nie ulega wątpliwości, że skarżąca prowadziła działalność w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, działając jako organ władzy publicznej (por. w tej kwestii wyroki Trybunału: z dnia 29 października 2015 r., Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 70 i nast.; z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 76 i nast.). Udostępniając obiekty uzdrowiskowe, działała ona w ramach szczególnych przepisów prawa publicznego (§ 13 ust. 1 StrG; § 10 ust. 2 i 3 GemO) i w ten sposób wykonywała swoją prerogatywę władztwa publicznego w zakresie nakładania opłat komunalnych (§ 4 GemO w związku z §§ 2, 8 ust. 2 i 43 KAG).
- 39 d) Fakt, że skarżąca pobiera, jak stwierdzono w punkcie c), płatności w związku ze swoją działalnością, nie stoi na przeszkodzie uznaniu, że działa ona w charakterze przedsiębiorcy (art. 13 ust. 1 akapit pierwszy, ostatnia część zdania dyrektywy VAT). Opodatkowanie transakcji, o ile Trybunał potwierdzi je w odpowiedzi na pytanie pierwsze, nie jest wykluczone również z tego powodu, że czynności są dokonywane na podstawie aktu ustawowego lub administracyjnego (§ 1 ust. 1 pkt 1 zdanie drugie UStG).

- 40 e) W postępowaniu rewizyjnym można przyjąć, zgodnie ze standardami obowiązującymi w tym postępowaniu, że ocena faktów przez FG, uznanie, że okoliczność, iż skarżąca nie jest przedsiębiorcą, nie prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji, nie może być zakwestionowane na drodze rewizji. Można to zasadniczo oprzeć na wyrokach Trybunału: z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07 (EU:C:2008:505); z dnia 29 października 2015 r., *Saudacor*, C-174/14 (EU:C:2015:733, pkt 74); z dnia 19 stycznia 2017 r., *National Roads Authority*, C-344/15 (EU:C:2017:28, pkt 44), jak również na orzeczeniu BFH w sprawie BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, pkt 24 i ustaleniach faktycznych FG. FG stwierdził, że świadczenia skarżącej jako całość nie mogły być świadczone w lokalizacji skarżącej przez prywatnych usługodawców, ponieważ prywatni usługodawcy nie byli w stanie zaspokoić tych samych potrzeb kuracjuszy. Nawet jeśli prywatni usługodawcy byłiby w stanie zaoferować (przynajmniej częściowo) porównywalne do obiektów skarżącej obiekty do celów uzdrowiskowych i rekreacyjnych, nie mogliby pobierać z tego tytułu opłaty klimatycznej, ponieważ o takich opłatach mogą decydować i pobierać je wyłącznie organy władzy publicznej. FG zbadał zatem konkurencję w lokalizacji skarżącej bez uwzględnienia sytuacji w sąsiednich gminach, w kraju związkowym Badenii-Wirtembergii lub na terytorium federalnym i zanegował potencjalną konkurencję w lokalizacji skarżącej. W każdym razie FG nie ustalił, czy mogą wystąpić zakłócenia konkurencji, np. w stosunku do sąsiednich gmin.
- 41 Podczas rozprawy skarżąca stwierdziła jednak, że istniała konkurencja ze strony sąsiednich gmin X i Y (obie gminy znajdują się w odległości ok. 10 km od skarżącej). Te dwie gminy są również uzdrowiskami, w których jednak usługi uzdrowiskowe są świadczone przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH) na podstawie prawa prywatnego. Ocena prawna FG, polegająca na uwzględnieniu jedynie gminy skarżącej jako rynku, jest zatem – zdaniem skarżącej – nieprawidłowa.
- 42 f) W świetle tych zastrzeżeń izba orzekająca ma wątpliwości, czy FG oparł swoją ocenę stanu faktycznego na prawidłowych zasadach prawnych wynikających z prawa Unii.
- 43 (1) W opinii odsyłającej izby orzekającej spór ten jest w pewnym stopniu podobny do sprawy *Isle of Wight Council i in.* (EU:C:2008:505).
- 44 *Isle of Wight Council* zarządzała wyspą i pobierała na niej opłaty parkingowe, od których, zdaniem *Isle of Wight Council*, nie należało pobierać podatku od wartości dodanej. Brytyjski sąd pierwszej instancji uwzględnił skargę, stwierdzając w odniesieniu do każdego poszczególnego organu władzy, w tym także *Isle of Wight Council*, brak znaczących zakłóceń.
- 45 Z kolei wielka izba Trybunału orzekła, że przedmiotowa działalność musi być oceniana jako taka, bez odwoływania się w szczególności do rynku lokalnego. Opodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT wynika z wykonywania danej działalności jako takiej, niezależnie od tego, czy podmioty

te napotykają na konkurencję na szczeblu rynku lokalnego, na którym wykonują tę działalność (wyrok Trybunału z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 40). Wniosek ten potwierdzają ponadto zasady neutralności podatkowej i pewności prawa (wyrok Trybunału z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 41). Teza broniona przez zainteresowane lokalne organy władzy zmierza do opodatkowania podatkiem VAT tylko niektórych lokalnych organów władzy, przewidując wyjątek na rzecz innych, w zależności od zakłóceń konkurencji, które mogą lub nie wystąpić na poszczególnych rynkach lokalnych, na których działają owe lokalne organy władzy, pomimo że sporne usługi są zasadniczo te same. Teza ta oznacza zatem także, że odmienne traktowanie będzie miało miejsce nawet pośród samych podmiotów prawa publicznego (wyrok Trybunału z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 45). Z kolei, gdyby zakłócenia te były oceniane jedynie poprzez odniesienie do działalności jako takiej, niezależnie od warunków konkurencji występujących na danym rynku lokalnym, to zapewnione zostałoby przestrzeganie zasady neutralności podatkowej, z tego względu, że wszystkie podmioty prawa publicznego podlegałyby bądź nie opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok Trybunału z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 46). Teza, zgodnie z którą zakłócenia konkurencji, powinny być oceniane w odniesieniu do każdego poszczególnego rynku lokalnego, oznacza systematyczną ponowną ocenę, na podstawie częstokroć złożonych analiz ekonomicznych, warunków konkurencji na licznych rynkach lokalnych, których określenie może okazać się szczególnie trudne, ponieważ określenie granic tych rynków niekoniecznie pokrywa się z terytorialną właściwością lokalnych organów władzy. Ponadto na obszarze właściwości danego lokalnego organu władzy może istnieć kilka rynków lokalnych (wyrok Trybunału z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 49). Może to spowodować powstanie licznych sporów (wyrok Trybunału z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 50). Ani lokalne organy władzy, ani prywatni przedsiębiorcy nie są w stanie przewidzieć z pewnością wymaganą dla prowadzenia ich działalności, czy na danym rynku lokalnym świadczenie usługi przez lokalne organy władzy będzie, czy też nie będzie podlegało podatkowi VAT. Zagroziłoby to naruszeniem zasady neutralności podatkowej i zasady pewności prawa (wyrok z dnia 16 września 2008 r., Trybunału *Isle of Wight Council i in.*, C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 51 i 52).

- 46 W sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego gmina będąca osobą prawną prawa publicznego świadczyła na zasadach prawa publicznego usługę, która w sąsiednich gminach może być świadczona na zasadach prawa prywatnego przez należącą do danej gminy spółkę z o.o. będącą osobą prawną prawa prywatnego, mimo że w celu jej finansowania pobierana jest opłata klimatyczna. W takich okolicznościach powyższe rozważania Trybunału sugerują, że FG mógł niesłusznie ograniczyć badanie znaczących zakłóceń konkurencji do terytorium gminy.

- 47 (2) Z drugiej strony, Trybunał m.in. w wyrokach: z dnia 13 grudnia 2007 r. Götz, C-408/06 (EU:C:2007:789) i z dnia 19 stycznia 2017 r., National Roads Authority, C-344/15 (EU:C:2017:28 (EU:C:2017:28)), na których oparł się FG, zaprzeczył istnieniu znaczących zakłóceń konkurencji w niektórych konstelacjach „monopolistycznych” dla pewnej części obszaru danego państwa członkowskiego, co prowadzi do wątpliwości na gruncie prawa Unii w rozumieniu art. 267 akapit trzeci TFUE. Z tego wynika drugie pytanie prejudycjalne.

48 **4. Znaczenie dla rozstrzygnięcia**

Oba pytania prejudycjalne są istotne dla rozstrzygnięcia.

- 49 a) Jeżeli na pytanie pierwsze zostanie udzielona odpowiedź przecząca, skarga musi zostać oddalona. To samo dotyczy sytuacji, gdy zgodnie z odpowiedzią na pytanie drugie właściwym rynkiem geograficznym jest jedynie obszar gminy, jak to przyjął FG, powołując się na orzeczenie Trybunału z dnia 19 stycznia 2017 r., National Roads Authority, C-344/15 (EU:C:2017:28), jak również wyrok BFH w sprawie BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.
- 50 b) Jeśli natomiast na pytanie pierwsze zostanie udzielona odpowiedź twierdząca, a na pytanie drugie odpowiedź przecząca, izba orzekająca będzie musiała przekazać spór prawny z powrotem do FG, tak aby FG przeprowadził ocenę konkurencji w odniesieniu do danej działalności jako takiej (bez ograniczania jej do terytorium gminy skarżącej). W odniesieniu do dodatkowej argumentacji FG, zgodnie z którą skarżącej nie przysługiwało prawo do wnioskowanego odliczenia podatku naliczonego również z tego powodu, że brak było związku pomiędzy kosztami budowy, utrzymania i eksploatacji urządzeń a prowadzoną (w założeniu) działalnością gospodarczą („prowadzeniem zakładu uzdrowiskowego”), izba orzekająca musiałaby nakazać FG przeprowadzenie powtórnie tego badania zgodnie z zasadami prawnymi wynikającymi z wyroków Trybunału z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14 (EU:C:2015:712), z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683) oraz z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19 (EU:C:2020:712).

51 **5. Podstawa prawna odwołania, rozstrzygnięcia w kwestiach pobocznych**

Podstawą prawną przekazania sprawy do Trybunału jest art. 267 akapit trzeci TFUE. [...]